

VERGİ SUÇLARI VE KABAHATLERDE CEZADA TEKLİK İLKESİ

I. SORUN: Mevzuattaki tüm idari para cezaları, kabahatler kanunu kapsamında maddi ceza hukuku disiplinine dahil midir meselesi öncelikle hallolmadan, konuya yol açmak mümkün olmayacaktır.

Türk Ceza Hukuku Sisteminin kurucu yasası, 1926'da yürürlüğe giren 765 sayılı TCK'nun 1. maddesinde "**Kanunun cezalandırdığı fiiller cürüm veya kabahattir.**" kuralına yer verilmiş, 11.maddesine göre de suçlar; cürümler ve kabahatler olarak iki kategoride tasnif edilmiştir.

2004 yılında yürürlüğe giren ve bu Kanunu kaldıran yeni 5237 sayılı Türk Ceza Kanunda ise sadece cürümlere yer verilmiş, ardından 2005 yılında çıkarılan 5326 sayılı Kabahatler Kanununda ise, kabahati suçlar düzenlenerek, cürüm ve kabahatlerin bir kanunda düzenlenmesi fikrinden vazgeçilmiştir.

Hal böyle olunca, cürümler ile kabahatlerin ayrı kanunlarda düzenlenmesiyle, kabahatlerin maddi ceza hukuku disiplininin dışına çıkarılmasının mı amaçlandığı meselesine gelinmektedir.

Bununla, bu durumun amaçlanmadığını, Kabahatler Kanununda ilgili Ceza Kanunu maddelerine yapılan atıflardan çıkarıyoruz. Buna göre Kabahatler Kanununun; kanunilik (m.4), zaman bakımından uygulama (m.5), yer bakımından uygulama (m.6), hukuka uygunluk nedenleriyle kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler (m.12), teşebbüs (m.13), iştirak (m.14) gibi daha bir çok maddede maddi ceza kanununa yapılan yollamalar ve yansımalar bunu göstermektedir.

Bu bağlamda hukuk biliminde aynı hukuk disiplinlerine dair düzenlemeler arasında atıf yapılabileceği gerçeğinden hareketle; kabahatlerin, ceza hukuku disiplini dışına **çıkartılmadığını** söylemek mümkündür.

Şu halde kabahatlerin, maddi ceza hukuku disiplinine dahil olmaya devam ettiğinin tespitinden sonra, Kabahatler Kanunu dışında yer alan diğer idari para cezalarının (vergi para cezaları, imar para cezaları v.s) kabahatler kapsamında yaptırımlar olup olmadığının irdelenmesi gerekmektedir.

K.K.m.2'nin "Tanım" başlığı altında düzenlenen

"Madde 2- (1) Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır."

Buna göre; "bu kanunun" değil, "kanunun" genellemesiyle madde kapsamı başladığından, hukuk düzeninde öngörülen tüm idari yaptırımlar kabahatlerdendir.

Öte yandan; K.K.m.3'ün başlığı, "**Genel kanun niteliği**"dir. Yasal metnin yorumunun önem arz etmesi nedeniyle maddeyi aynen alıyoruz.

"Madde 3- (1) Bu Kanunun;

a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır."

Buna göre Kabahatler Kanunu tüm idari yaptırımlar için genel kanun niteliğindedir. Buna VUK'da yer alan vergi para cezaları da dahildir.

Zira K.K'nun "**Ek Madde 1-** (1) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır." hükmünün mefhumu muhalifinden de bu anlam çıkmaktadır.

Kabahatler Kanunu vergi para cezalarını kapsamıyorsa, neden bu kanun maddesiyle, VUK'daki bazı hususlar saklı tutsun!

I. SONUÇ: Hukuk sistemimizde geline nokta; Fransa'dan alınan idari yargı rejimi ve idari para cezaları sisteminden, Almanya'dan esinlenen kabahatler hukuku sistemine geçilerek, Kabahatler Kanununun genel kanun niteliği ile tüm idari yaptırımlar kabahatler kapsamında maddi ceza hukuku kapsamına alınmıştır.

Bu bağlamda, vergi para cezalarının da, tüm idari yaptırımlar kapsamında Kabahatler Hukukunun kapsamında olduğu değerlendirilmektedir.

II. SORUN: Meseleye dair hukukun uygulanmasında; cürmi veya kabahati bir fiille, birden fazla yaptırım normunun tekabül etmesi halinde, çok ceza verilmesi sorununa gelinmektedir.

K.K'nun "İçtima" kenar başlığı altında yer alan,

"Madde 15- (1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir.

Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

(**Not:** AİHM kararlarına göre, bu fıkranın non bis in idem kuralını ihlal etmemesi için; cezaların sonuçlarının bütüncül, tamamlayıcı olması gerekmektedir. Mesela; Alkollü araç kullanma kabahatinde; caydırıcılık için hem **idarî para cezası**, hem de kamu düzeninde tehlikenin devam etmemesi için "**ehliyetin geri alınması yaptırımı**" gibi)

(2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.

(**Not:** Yaklaşık zaman dilimleri içerisinde birden fazla hız kontrol ihlali nedeniyle birden fazla yazılan cezalardan birden fazlasının iptaline ilişkin mahkeme kararlarının dayanağı madde budur)

(3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır."

(Not: Örneğin, bu genel Kanun ilkesine göre; 3194 sayılı İmar Kanununun 42.maddesinde;

"...Yukarıdaki fıkralar uyarınca tahsil olunan idari para cezaları, aynı fiil nedeniyle 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 184 üncü maddesine göre mahkûm olanlara faizsiz olarak iade edilir." hükmüne yer verilerek uyumlu hale getirilmiştir.)

Buna göre; Kabahatlerde bir fiil iki kanun-i ahkamı ihlal ediyor ise ağır olan ahkamdan ceza kesilir, bir fiil hem kabahatlere hem de maddi ceza hukukuna dair ahkamı ihlal ediyor ise, sadece ceza kanunundaki ahkama göre hüküm kurulur.

Öte yandan, bu meselelere dair Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 no'lu Protokolde, Türkiye tarafından 10.3.2016 tarih ve 6684 sayılı Kanun'la kabul edilerek, Bakanlar Kurulunca 28.3.2016 gün ve 2016/8717 sayılı Karar'la onaylanıp, 01.8.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek Protokol No.7

"Madde 4 - Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı

1 Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.

2 Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.

Sözleşmenin 15. Maddesi çerçevesinde bu Madde ile öngörülen yükümlülöklere aykırı hiçbir tedbir alınamaz."

Aynı fiilin vasıta-i mahsusa kılınarak, iki ayrı soruşturma, kovuşturma ve cezalandırma yapılamamasını ifade eden ve doktrinde "non bis in idem" özel ismini taşıyan kavram, aslında Türk Ceza Hukukunda 1926 tarih ve 765 sayılı TCK'da da yer aldığından, epey eski bir uygulama ilkesi olmakla birlikte, tüm idari yaptırımların ceza hukuku disiplinine dahil kabahatlerden sayılması nedeniyle, şimdi ayrı bir öneme sahiptir. Bizim için 7 nolu Protokol, sadece bu ilkenin uluslar arası alanda da kabulümüzün ayanı olmuştur.

Bu noktada, Anayasa m.90'a göre kabul edilmiş uluslararası hukuk normlarının kanun hükmünde olduğunu, aynı maddeye göre bunların "anayasaya aykırılığı iddiasında dahi bulunulamaması" nedeniyle, kanunların da üzerinde bulunduğunu, hukukta aynı konuyu düzenleyen kanunlardan, sonra yürürlüğe girenin, önceki kanun hükmünü zımnen ortadan kaldırmış sayıldığını da hatırlamak gerekir.

II. SONUÇ: Kabahatler Kanunda yer alan kabahatler ile birlikte diğer kanunlardaki idari yaptırımlar da **bu genel kanun kapsamında olup** maddi ceza hukukumuzda dahildir ve bu

yaptırım normlarının tamamının birlikte ve cezada teklik ilkesine dayalı olarak uygulanması gerekmektedir.

III. SORUN: İrdelediğimiz alandaki hukukun uygulanmasında yargısal yaklaşımlar.

AİHM tarafından, vergi/ceza sistemi bizimle aynı denilebilecek benzerlikte olan Finlandiya için 2014 yılında verilen, Glantz/Finlandiya kararını gerekçesinde; vergi kaçakçılığı fiili için farklı makamlarca verilen iki ayrı ceza ve birbirinden ayrı yürüyen iki yargılamanın (ceza ve vergi yargısının) Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7. Protokolde yer alan, aynı suçtan birden çok yargılama (non bis in idem) yasağını ihlal ettiği saptamasını yapmıştır.

Ancak mahkeme daha sonraki kararlarında bu yorumunu biraz değiştirmiştir. Buna göre Öztürk/Almanya, Bendenoun/Fransa gibi çeşitli kararında Mahkeme, "bir yaptırımın tazmin etme değil de, cezalandırma ve caydırma amacına yönelik olması halinde bir "ceza" olarak görülmesi gerektiği sonucuna varmıştır.

Bu durumda, bir fiil için verilecek olan birden fazla cezanın aynı amacı gütmesi, başka bir ifade ile ceza normunun koruduğu hukuki yararın aynı olması karşısında; iki ceza öngörülüyor ise, çifte cezalandırmadan söz etmek mümkün olabilecektir.

İç hukukumuz bakımında olaya gelirsek, 5237 sayılı TCK'nun 1. maddesinde, "Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. Kanunda, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir."

5326 sayılı Kabahatler Kanununun 1.maddesinde ise, "Bu Kanunda; toplum düzenini, genel ahlâkı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacıyla; ... çeşitli kabahatler tanımlanmıştır."

Hal böyle olunca, gerek 5326 sayılı Yasadaki kabahati, gerekse 5237 sayılı Yasadaki cürmi cezaların hemen hemen aynı amacı gerçekleştirmek amacıyla konulduğu anlaşılacakla, bir fiile hem kabahati hem de cürmi ceza verilmesi, yahut fiilin iki ayrı idari yaptırım hükmünü ihlal ettiğinden bahisle çifte kabahati yaptırım uygulanması hem Kabahatler Kanunu m.15/3 ve 2'ye hem de protokol hükümlerine aykırıdır.

Öte yandan buyurmalı ki; **AİHM suç nitelendirmesi konusunda kendisini o ülkenin ulusal hukukundaki tasnif ile sınırlamamaktadır.** Önüne gelen olaylarda, ulusal hukukta uygulanmış olan yaptırımların ceza mı yoksa bir tazmin mi olduğuna karar verdikten sonra ihlal incelemesine geçmektedir.

Bu bağlamda birincisi; fiiller, ulusal hukukta ayrı suçlar olarak nitelendirilmiş ise, bu tasnifi kabul etmektedir. Mamafih ulusal hukukta aynı fiile uygulanan yaptırımlardan birini ceza kabul etmiş diğerini etmemiş ise; **bu defa ceza kabul edilmeyen yaptırım alanında kendi kriterlerine bakmaktadır.**

Mahkemenin bu ölçütleriye; 1. Hukuka aykırılığının doğası gereği, suç olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği, 2. Hukuka aykırılık karşılığında uygulanan yaptırımın ağırlığı, 3. Aynı fiile verilen cezalarının bütünüleyici olup olmadığı irdelemeleridir.

Devletin suç ihdasında amaç, cezalandırmak suretiyle caydırıcılıktır. Bunun aksi yaptırımlar ise tazmindir ve hukuka aykırılığın verdiği zararın karşılanması amaçlar. Bizde gecikme faizi ve gecikme zammı tazmin sayılabilir, ancak vergi ziyayı katı ise bir ceza, bu cezanın verildiği fiil de bir suçtur.

AHİM hassasiyetinin ifadesi açısından zikrediyorum ki; Norveç kararında %30'luk bir oran, ceza olarak nitelendirilmiştir. Tabi bu noktada ele alınan ülkenin enflasyon oranını da dikkate almak gerektiği kanısındayım. Zararın telafisi mi, ceza mı mukayesesinde, enflasyon faktörünün önemli olduğu şüphesizdir.

Kendi yargımızdan meseleye bulaşmak gerekirse;

İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin 30.11.2015 gün ve E:2014/1552, K:2015/2744 sayılı Kararında yer alan "olayda; aynı matrah üzerinden gelir vergisi tarh olduğu ve vergi ziyayı cezası kesildiği, böylece hem beyan dışı bırakılan gelir vergisi üzerinden, hem de aslı aranmayan geçici vergi üzerinden vergi ziyayı cezası kesildiği görülmektedir.

Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye ek 7 Numaralı Protokolün 4'üncü maddesinde hiç kimsenin aynı suçtan dolayı iki defa cezalandırılmayacağını düzenlemiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 16.6.2009 tarihli Ruosalainen-Finlandiya davasında (Başvuru No:13079/03) verdiği kararda; başvuranın aynı olaydan dolayı (kullandığı yakıtın vergisinin dizel yakıtı oranla düşük olması hakkında) iki defa para cezası ödemek zorunda kaldığı, başvurana uygulanan her iki müeyyidenin de cezai yaptırım olduğu, **iki yaptırımında aynı olgular üzerine bina edildiği**, dolayısıyla iki işlem söz konusu olduğu ve sözleşmenin 7 numaralı protokolün 4. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Nitekim dava konusu olayda da, her iki işlemin gerisindeki olguların aynı olduğu, yani gelir vergisine esas kazancın beyan dışı bırakıldığı açık olup, zaten aynı matrah üzerinden, vergi dairesince gelir vergisi tarhiyatı yapılmış ve gelir vergisine bağlı olarak vergi ziyayı cezası da kesilmiş iken, aynı sebepten dolayı tekrar geçici vergi aslına bağlı olarak vergi ziyayı cezası kesilmesinin iki ceza olup, Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye ek 7 Numaralı Protokolün 4'üncü maddesi ihlal edilmektedir." tespiti yapılmıştır.

Ancak bu karar istinaf edildiği daire olan İstanbul BİM 1. Vergi Dava Dairesinin 22.03.2017 gün ve E:2016/1060, K:2017/1499 sayılı Kararıyla, bu meseleye dair bir gerekçe yazılmaksızın kaldırılarak, dava reddedilmiştir. Bu nedenle "olsa olsa yöntemine" başvurarak tahmin ettiğimiz gerekçe odur ki, "Kaldırılan mahkeme kararının 30.11.2015 tarihinde verilmiş olmasına karşın, kararda dayanılan Ek 7. Protokol, 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, yani o tarihte henüz yürürlüğe girmeyen hukuk kuralına göre karar verilmiş olması" olmalıdır. Tahmin ettiğimiz gibiyse yine karar gerekçesine katılma olanağı bulunmamaktadır. Zira; ceza hukukundaki lehe değişikliklerin geriye yürüyeceği kuralı gereği, istinaf incelemesi sırasında Protokol yürürlüğe girmiş olduğundan, buna göre durumun değerlendirilmesi gerekirdi.!

İstanbul 7.Vergi Mahkemesi tarafından verilmiş başka bir 30.10.2017gün ve E:2015/2504, K:2017/2029 sayılı Kararda ise; davacı adına kesilen vergi ziyayı cezası ile özel usulsüzlük cezasının birer cezai yaptırım olması ve her iki idari yaptırımın da aynı

fiilden, sahte fatura kullanma fiilinden kaynaklanmış olmasının mükerrer cezalandırmaya sebebiyet vermesi, Mahkemece şu hukuksal değerlendirmeye tabi tutulmuştur; "...Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 no.lu Protokol 08.04.2016 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 28.3.2016 tarihli ve 2016/8717 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış ve Türkiye açısından Protokolün 9.maddesi gereğince 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 no.lu Protokolün 7. maddesi uyarınca, içerdiği hak ve güvenceler AİHS'ye ek hak ve güvenceler olarak işlem görecektir.

Anayasamızın "Milletlerarası Andlaşmaları Uygun Bulma" başlıklı 90'ıncı maddesinin son fıkrasında, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmaların kanun hükmünde olduğu kuralına yer verilmiş olup, bu kapsamda bulunan Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişin Sözleşme'ye ek 7 Numaralı Protokolün 4'üncü maddesinde ise hiç kimsenin aynı suçtan dolayı iki defa cezalandırılmayacağı düzenlenmiştir.

Nitekim, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 16.6.2009 tarihli Ruosalainen-Finlandiya davasında (Başvuru No:13079/03) verdiği kararda; başvuranın aynı olaydan dolayı iki defa para cezası ödemek zorunda kaldığı, başvurana uygulanan her iki müeyyidenin de cezai yaptırım olduğu, her iki idari yaptırımın da aynı olgular üzerine bina edildiği, dolayısıyla mükerrer işlem söz konusu olduğu ve sözleşmenin 7 numaralı protokolün 4. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Bu itibarla; tek bir sahte fatura kullanma fiiline hem vergi ziyaı cezası hem de özel usulsüzlük cezası kesilmesi Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye ek 7 Numaralı Protokolün 4'üncü maddesi ihlali niteliğinde olduğundan özel usulsüzlük cezasının terkinine karar verilmiştir.

(Not: İstinaf başvurusu 15.12.2017 tarihi itibariyle İstanbul BİM 3. Vergi Dava Dairesinin E:2017/5479 sayılı esasına kaydedilen dosya, halen istinaf incelemesini beklemekte olup sonuçlanmamıştır.)

III. SONUÇ: Meseleye dair vergi yargısı kararlarında, geleceğe yönelik, yargı gücü kuvvetinde hukuk güvenliğinin temini bakımından; bu hukuk normlarının uygulamaya esas alınıp alınmayacağı, hukuki sebepleriyle birlikte izaha muhtaçtır. Ayrıca bu yargı organlarının görevidir. Anayasamıza göre, hiçbir mahkeme, görevine giren bir muhakemeyi yapmaktan kaçınamaz.

GENEL DEĞERLENDİRME: 2005 yılında yürürlüğe giren Kabahatler Kanunu ile esasen, idari yargı rejimi içerisinde ele alınan idari para cezası sisteminden vazgeçilerek, Alman kabahati yaptırımlar sistemine geçilmiştir. Dolayısıyla bu alandaki yaptırım hukuku idari nitelikten, kabahati ceza sistemiyle adli niteliğe dönüştürülmüş fakat, yargı rejimi olarak yine idari yargının hukuksal denetimine bırakılmıştır.

Oysa idari yargı personel temin sisteminde ve yetiştirilmesinde ceza hukuku disiplini bilgisi aranmamaktadır. Bu nedenle ceza hukuku disiplinine dahil edilen idari yaptırımlar hukukunun, bu nosyonun aranmadığı idari yargıda hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması adil yargılama ilkelerinin ihlali niteliğindedir. Zira bu nedenle, maddi ceza hukukunun uygulanmasında adam öldürme suçunda soruşturma ve kovuşturma zaman aşımı bulunduğu halde, idari yargının uyguladığı kabahati ceza hukukuna göre, bu yargı

kolunda imar para cezasının ağırlaştırıcı sebebinin suçun tipiklik unsuru olarak kabul edilmesi (!) yolundaki hatalı uygulamalarıyla, adam öldürme suçunda olan zaman aşımı, imar para cezalarında kabul edilmemektedir. Yargıda ihtisaslaşma; işin o ihtisas dairesine verilmesini gerektirir.

Bu nedenle, mevcut eski Fransız idari para cezası rejimi üzerine oturtulan, yeni Alman kabahati para cezası sisteminin uygulanmasında, yargıda da gerekli zihniyet değişikliğinin daha hala gerçekleştirilmediği, bu yargı yerlerince verilen kararlardan açıktır.